経営論集
38巻 2号
1991年 2月

引当金会計論（6）

——引当金と商法——

平井克彦

I 会計と商法

会計と商法との関係，あるいは，会計学と商法学との関係はかなり古く，すべての小商人に二カ年ごとの財産目録の作成を義務づけた1673年のフランス商業条例，商業帳簿や財産評価に関する規定を有した1794年の一般プロシャ州法，1861年のドイツ商法典以来の関係である。特にそういった関係はドイツにおいて顕著で，ドイツの会計学（貸借対照表論）は商法典の研究から始ったと言ってもよいほどである。(1)

1861年のドイツ商法典第31条はドイツ会計学発展の契機となった有名な評価規定である。そこには『財産目録及び貸借対照表の作成に当っては，すべての財産及び債権は作成時にそれらに付すべき価値によって評価すべきである。……』と規定されていた。この『価値』＝『Wert』の解釈をめぐってドイツ会計学は発展してゆくのであるが，この条文の解釈に当って，帝国上級商事裁判所は1873年に判決を下している。この判決は一方で営業の清算を仮定し，他方で営業の継続を前提としているなどの矛盾が見受けられるけれども，ここで問題になっている『価値』＝『Wert』については，判決が売却時価を念頭においていたのだと一般に理解されている。その理由としては，判決が債権者保護を目的として財産表示を意識していたと考えられる点と，第31条の規定自体が債権者保護を目的としたフランス商業条例にその原型が求められるものである点とがあげられている。(2)

わが国の商法は，ドイツ商法典の流れを汲むところから，一般に，債権者保護の立場にあると言われている。債権者保護というと一般に売却時価と結びつけられているが，債権者保護を目的とすると言われているわが国の商法は会計が採用している取得原価を用いている。会計が原価主義を採用しているのは，原価主義という手法が会計の主目的である分配可能利益の算定ということとよく適合しているからであるが，債権者保護だと言われる商法が売却時価主義を採らずになぜ原価主義

を採っているのであろうか。商法が原価主義を採用する理由は，単に会計が原価主義を採っているからそれを受入れた，という単純なものではない。この点について田中耕太郎博士は著書『貸借対照表法の論理』の『法と技術との関係』の章で次のようにのべられている。「……法がある技術的規範を自己の中に取り入れる場合……当該技術的規範は技術的合目的性の見地よりする批判を受くるをもって足れりとしないで，さらに社会的見地からしてそれが一般的に遵守を要求すべき理由を具備するものであるや否やの批判を経た結果である。……すなわち，法はその独自の立場からして他の規範に対して価値判断をなす。従って，同一なる技術的規範に対して，純技術的立場よりと，法律的立場よりとの二重の価値判断がなされるのである(3)。」すなわち，商法が原価主義を採用したということは会計的合目的性のほかに商法的合目的性が発見されたということなのであろう。

田中博士は原価主義について，商法的合目的性が存在するか否かを検討され，結論的には原価主義は商法的合目的性を有するのだとするヴィーラントの説に賛意を示して次のようにのべられている。「取得原価は……『その当時において存在するところの需要と供給との基礎の上に客観的に決定せられた価値判断』であり，原則として極めて合理的なものと認めて差支えないのである。従って，取得原価中に存在するところの主観的要素は事実において僅少であり，それは結局買主の立場において財産に対して有する価値と，買主の立場におけるそれとの差異に帰着するものといいえられるのである。この取得原価が財産表示の立場からして客観価値に代って記載せられても，債権者保護に大して欠くところのない理由である(4)。」「次に会計技術的見地からのみならず法技術的見地から考えて見て，取得原価を標準とすることの合理性がなお一つ存在する。それは歴史的の事実たる取得価額の記載が他の評価方法と比して容易であり，この意味において評価の恣意を防止することを得る点である(5)。」「法はそれが制定せられるや必らず遵守せられなければならない。それが完全に遵守せられる為にはその範囲内容が明瞭でなければならない。それが完全に遵守せられる為にはその規範内容が具体的に明瞭でなければならない。……かくの如き意味において取得原価の主義は法の具体性特に取引安全を目的とする貸借対照表法の組織的性格にいっそうよく適合するものと認められるのである(6)。」ここで，田中博士は次のように結論されている。「評価問題に関する限り……取得原価の慣習において決算貸借対照表がその主要目的を損益計算に置きながら，しかも財産表示の目的をも近似的の意味において不完全ながら達成しているものと考える(7)。」すなわち，商法は債権者保護という目的を不完全ではあるが近似的に達成しうるものとして原価主義を妥協的に採用したというのである(8)。

原価主義という手法は会計の主目的である分配可能利益算定のために開発されたものである。この手法は分配可能利益算定という目的以外にも，経営状況の報告という会計の副次目的のためにも用いられている。ただ，この手法は経営状況の報告目的のための固有の手法ではないので，その目的達成のためには多少不完全であるが，それはやむをえないことである。たとえば，30 年前に 100

万円で取得した土地が現在では10,000万円に値上りしているとしよう。このばあい，経営状況の報告ということを考えるならば，この土地の評価は時価主義による方が適当であるかもしれない。しかし，現在の会計は分配可能利益の算定を主目的としているので，9,900万円の値上り益の計上を排除すべく原価主義によっているのである。すなわち，「原価評価会計は経営状況報告のためには比較的不向きであって，このばあい，分配可能利益算定のための資料をそのまま借りて，副次的にそれが行なわれているのである(9)。」原価主義は分配可能利益算定のための手法であってみれば，この手法を借用して経営状況の報告を行なったとしても不完全にしか目的達成ができないけれども，それはやむをえないことであろう。さらに，原価主義という手法は会計以外の分野の目的達成のために用いられるかもしれない。すなわち，この手法は会計以外の分野においてまだ充分に発達していない手法に代えて，あるいは，充分に発達した手法があっても経済性その他の事情を勘案して，他の分野の目的達成のために利用される可能性はありえよう。ただ，この手法を他の分野が自己の目的のために借用ないし代用しようというばあい，この手法は他の分野の固有の手法ではないので，他の分野の目的達成のために充分に役立つとは限らない。もっぱらある目的のみを追求するために開発された技術を他の分野の目的を追求するために転用するとしても，その技術は他の目的のために不完全な成果しか期待できないということになるであろう。それは，ある物を生産するために開発された技術を他の物を生産するために転用したばあいのことを考えてみれば明らかであろう。技術を借用する側はその借用する技術が自己の分野の目的を不完全にしか達成しえないのだということを納得したうえで借用しなければならないであろう。

商法は検討の結果，分配可能利益算定のための手法である原価主義を妥協的に採用している。この原価主義は商法目的を意識した手法ではないので，商法がその目的達成のために会計から借用するとしても，商法目的のための最善の手法であるとは限らないし，多少不完全なところが残る次善の手法にならざるを得ない。だからといって，商法はこの手法を自己目的達成のために都合よく修正したり改変して用いることは許されない。借りた手法は相手のものなのであるから，勝手に修正したり改変してはならないのである。会計という手法は今日すでに社会的に承認され，確立した手法であってみれば，それを勝手に修正・改変することは許されないのである。

会計という手法を商法が借用するばあい，すでに成立している手法とは異なる手法に修正することは許されない。会計という手法を借用するのであれば，そのまま使用してもらわなければ困るのである。この手法の取扱説明書は会計の側が所持しているので，商法がいちいち取扱説明書を作成する必要はない。また，商法が取扱説明書を持っているとしても会計側が所持している取扱説明書には細かなことまで規定されているので，そこに会計に関する細かな規定をいちいち設ける必要もない。仮に，商法が勝手に細かな取扱説明書を作るとしても，商法は専門としての会計からみると不備はないし欠陥のある取扱説明書しか作れないかもしれない。他から借用した手法については，

商法第32条の「……公正なる会計慣行を勘酌すべし……」という商法の取扱説明書の注意書きがあってもなくても，その手法の取扱説明書である『公正なる会計慣行』に従って取り扱うべきなのである。

II　昭和37年商法の引当金規定

昭和37年の改正商法においてはじめて『引当金』は明文をもって規定された。この時の商法改正の主な点としては，引当金規定の新設のほかに，資産評価規定の改正および繰延資産枠の拡大があげられよう。資産評価規定については，流動資産についても固定資産についても全面的に原価主義が採用されることになり，秘密準備金の積立が禁止されることになった。また，繰延資産枠が拡大されたのは，『……特別に支出した金額を資産の部に計上することを認めて，損益法の立場で会計処理をなし得る途を開く……』（商法改正試案・理由書）ためであった。すなわち，昭和37年の商法改正は「……従来の不十分にしてかつ古い財産法的思考にのっとった規定の構造を改めて，近時の公正妥当な会計慣行に適合するよう修正補充し，商法と財務諸表の規則との乖離を解消せしめ，損益法にのっとった期間損益計算に途を開く……」[10]という趣旨のもとで行なわれたのだと言われている。すなわち，商法は目的達成のために会計の損益計算思考をとり入れ，公正なる会計慣行を斟酌するというのである。

旧昭和37年商法第287条ノ2は引当金について次のように規定していた。

特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ニ引当金ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルトキハ，其ノ目的ヲ貸借対照表ニ於テ明ラカニスルコトヲ要ス

前項ノ引当金ヲ其ノ目的外ニ使用スルトキハ，其ノ理由ヲ損益計算書ニ記載スルコトヲ要ス

この規定の解釈に当って，すでによく知られているように，広義説と狭義説とが存在した。広義説はこの条文の意味する引当金は会計にいう負債性引当金よりも広いとする説であり，狭義説は商法上の引当金は会計上の負債性引当金よりも広くないとする説であった。興味深いのは，広義説がこの改正商法の起草者によって支持されていたことであり[11]，狭義説は商法学者のほぼ一致した見方として支持されていたことである[12]。そして，法律解釈の専門家ではない会計学者が解釈論を展開して多くの会計学者が広義説に加担し，少数が狭義説に加わったことである。

広義説は改正商法の起草当局者であった当時の法務省民事局参事官・上田明信氏および味村治氏によって積極的に展開された。起草当局者が広義説を採るということは，極端な言い方をすれば，作った者が広義に解しうるというのであるから，作った者はいろいろな事情に配慮して当初からそのつもりで起草したのかもしれない[13]。しかし，そうした配慮にもかかわらず，昭和53年に大阪地裁は狭義説をとるべきであるとの判決を下している[14]。また，上記の商法の引当金規定は，一瞥した

かだけでは拡大解釈が可能であるかのように読めるが，「商法の解釈には，それ自体のルールがあるら，このルールに正しく従わなければならないのであって，……」[15]商法の専門家である商法学者や裁判官は一致して狭義説を採るべきであるというのである。たとえば，久保欣哉教授は次のようにのべられている。「(解釈は) 株式会社会計法の構造中で引当金，就中負債性引当金のはたす機能に着目し，この点から考うべきことに属する。また計算書類の公示性の観点をも合わせて考慮すべきである。株式会社会計法の現状が期間損益計算を保証する方向に展開し，立法論はもとより解釈論としても可能な限り損益法を貫くのが正当であるから，……引当金をもこの観点より考察すれば足り，また考察すべきものと信ずる。しからば引当金がその評価性たると負債性たるとを問わず費用の見積り計上ないし見越計上による期間損益計算の保証の役割を担うものであるから，本条の引当金もまた少くとも右の機能を備えるとともに，かかる機能を有するものに限定されるのが正当である。」[16]すなわち，商法学者は，商法が目的達成のために欠くところないとして，期間損益計算思考を採用したのであるから，商法の解釈に当っては公正なる会計慣行に従って解釈すべきであると言うのである。

これに対して，多くの会計学者は，解釈論を展開して，商法解釈にかけては専門家である商法学者がなしえないとする拡大解釈論を支持し，引当金会計の中に『特定引当金』なるものを持ち込んでしまった。すなわち，商法学者は条文の解釈に当って，公正なる会計慣行を斟酌して狭義説を採ったのに対して，多くの会計学者は公正なる会計慣行を無視して広義説を擁護し，会計の中に『特定引当金』などというものの持込を許してしまったのである。

商法学者の支持する狭義説は経済界ではおそらく歓迎されなかったのであろう。仮に，広義説が力を得るならば，経済界はいろいろな名目で引当金を合法的に設定できることになり，故意に利益を圧縮する経理操作が可能になるわけで，経済界としては広義説に声援を送りたくなろうというものである。起草当局者による広義説は数のうえでは，僅かな人々であるけれども，会計学者の多くが広義説を支持したことは経済界にとってこの上もない援軍となったであろう。経団連は経理懇談会において，昭和39年2月6日付で「経理方針」を発表し，広義説を支持した。その理由を居林次雄氏は次のようにのべられている。「商法第287条ノ2の引当金の解釈も広狭二義あり実務的に判断に迷うところである。経団連の方針として，特定の支出又は損失の発生の蓋然性があり，その目的が明らかで計画性があれば，広く計上できると解釈した……。会計学上からみれば，当期の費用を課すことが妥当でなければならないが，実務上この要件まで商法が要求してはいないと解釈している。」[17]すなわち，経団連としては表向きは，広狭二通りの説があるから，判断に迷った末に広義説を選んだというのである。しかし，このばあいあえて狭義説を選んではないのである。広義説の擁護は，種々の名目の引当金を設けることが可能になる点で，経団連に大いに力を与えたと推測されよう。

広義説によれば，種々の名目の引当金が設定可能になり，故意に利益を圧縮することも可能になるが，これはまさに逆粉飾行為である。逆粉飾という行為は，公正なる会計慣行に反することはもちろん，秘密準備金を禁止した商法においても認められない行為である。それにもかかわらず，経済界は広義説を利用して種々の『特定引当金』設定という既成事実を作り上げてしまった。これを受けて，企業会計原則は昭和49年8月に修正を行ない，負債性引当金以外の引当金，すなわち，会計上の引当金以外の引当金を会計に導入してしまったのである。会計上の引当金以外の引当金などというものはまさに公正なる会計慣行に反する何ものでもないのにである。

昭和49年修正の企業会計原則は，広義説を利用した経済界の『特定引当金』設定という既成事実のため注解・注14に『負債性引当金以外の引当金を計上することが法令によって認められているときは，……負債性引当金以外の引当金の残高については，貸借対照表の負債の部に特定引当金の部を設けて記載する。』との規定を新設した。また，注18も「……負債性引当金として計上し，特定引当金と区別しなければならない。」とあった。このばあい，『法令』とは何かとか，『法令』に商法が該当するか否かとか，等々といったことが多くの人々によって問題にされているけれども，そのようなことはたいした問題ではない。もっと目を向けるべきことは，多くの会計学者が広義説の擁護にまわり，それに力づけられた経済界に『特定引当金』設定の口実を与え，会計の中に会計上の引当金以外の引当金を取り入れ，公正なる会計慣行を混乱させてしまったということである。『特定引当金』というものが公正なる会計慣行という面から会計上受け入れられないものであることを承知していながら拡大解釈論に手を貸し，注14を設けて『特定引当金』というものを認知し，いたずらに公正なる引当金の会計慣行を混乱させた責任が多くの会計学者に残ったことを忘れてはならないであろう。

Ⅲ　昭和56年商法の引当金規定

昭和56年に商法が改正され，その第287条ノ2の『引当金』規定は次のように改められた。「特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ノ引当金ハ其ノ営業年度ノ費用又ハ損失ト為スコトヲ相当トスル額ニ限リ之ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルコトヲ得」そして，この改正によって，実務上，利益留保性の引当金を計上する余地はなくなったと言われている。この点について改正に当っての試案およびそれに関する起草当局者の解説を見てみよう。

試案は次のようにのべている。

特定の費用又は損失で当該営業年度以前の負担に帰すべきものに備えるための引当金は，貸借対照表の負債の部に計上することができる。

（注）(1)　その範囲及び計上の要否は，公正な会計慣行（商法33条2項）による。

(2) 現行商法287条ノ2第2項は削除し，利益留保性のものは計上することができないものとする。

立法当局はこの試案に対して次のような解説を示している。「商法第287条ノ2に定めるいわゆる特定引当金の範囲については，狭義説（負債性引当金説）と広義説とが対立している。……しかし，会社の財産および損益の状況を正しく示すべき貸借対照表の負債の部に，本来剰余金として『資本の部』に記載されるべき利益留保性のものが計上されることは適当ではない。……取締役が留保利益性の引当金を計上することによって，配当可能利益の額を減少せしめ得ることも適当ではない。したがって，立法論としては，利益留保性のものを除外すべきことについては企業会計審議会においてはもちろん，法制審議会商法部会においてもほとんど異論はなかった[16]。」「なお，商法第287条ノ2第2項の規定は，削除される（注）(2)。目的外の取崩という事態は，利益留保性のものでないと考えられないからである。すなわち，試案の定める引当金については，引当金計上の目的たる事象が発生したときは，当然そのために取崩すことになるし，その事象の発生しないことが確定したときは，当然特別利益として戻し入れられることになる[18]。」すなわち，昭和37年商法の引当金規定は拡大解釈され，利益留保性のものが引当金として計上される可能性がなかったわけではないので，利益留保性のものを排除するために商法第287条ノ2の規定を改正する必要があるというのである。

昭和56年改正商法第287条ノ2の条文は改正前のものにくらべるとはるかにすっきりしたものになっている。そのために，この条文にも『特定ノ……』となっているにもかかわらず，留保利益性のいわゆる『特定引当金』が設定可能であるとする論者はいなくなった。そこで，改正前の商法の引当金規定を拡大解釈することから設定された企業会計原則・注解注14の規定は不必要なものとなり，商法の改正後に削除された。今回の商法引当金規定の改正は，留保利益性の『特定引当金』の排除をめざしたものである。

昭和56年の商法第287条ノ2の引当金規定は，その立法趣旨からも，またその条文からも，利益留保性の『特定引当金』の計上を完全に否定するものとなった。では，留保利益性のものを排除したとされる商法第287条ノ2の引当金は会計上の負債性引当金と（商法上の債務となる引当金を除いて）完全に一致することになったのであろうか。それとも，あいかわらず，前者と後者とではその範囲が異なるのであろうか。留保利益性のものを排除すれば完全に一致すると思うのだが，起草当局者は必らずしもそのように考えていないようであるし，企業会計審議会もそう考えていないようである。

起草当局者の試案についての解説は次のように説明している。「引当金として計上することができる具体的な範囲に関しては，企業会計原則〔注解18〕にいう負債性引当金に限定することは，若干狭きに失すると考えられる。〔注解18〕は，負債性引当金の要件として，将来において特定の

費用（または収益の控除）たる支出……をあげて……いる[20]。」「しかし，（試案は）企業会計原則とは明確に異なり，現行法にある「損失」という語をそのまま残している。したがって，積極的な支出，支出，費用に限らず，損失のための引当金も認められることは明らかである[21]。」「これに該当するものとしては，修繕引当金，企業会計原則〔注解18〕に掲げられた負債性引当金のほか，未確定（係争中）の損害賠償債務（公害，薬害，製造物責任等）のための引当金，さらに為替差損のための引当金，その他偶発債務のための引当金，いわゆる契約損失引当金等が考えられる[22]。」このような商法側の要請を受けて，企業会計審議会は企業会計原則の注解注18の見直を行なうことになった。そして，この時，企業会計審議会委員であった新井清光教授は「改正商法と企業会計原則とはすでに一致する方向にある……[23]」と予測されている。この一致の方向は「改正法案では，引当金の範囲を費用性・損失性のものに縮小しようとしており，逆に企業会計原則では……，負債性引当金の範囲を若干拡大しようとしている……[24]」というのである。すなわち，改正商法の引当金は会計上認められているものよりも広いので，会計側もこれに一致させるために歩みよって，会計上の引当金の範囲を若干広げる必要があるというのである。

そこで，企業会計原則は昭和57年の修正に際して，試案の解説が求めたような引当金を修正企業会計原則の中に採り入れた。この新らしく引当金を採り入れたことについて企業会計原則は解釈指針において『修正前の注解では，負債性引当金の計上範囲を「特定の費用（又は収益の控除）たる支出」としているが，「特定の費用」には「特定の損失」（例・債務保証損失引当金及び損害補償損失引当金の繰入対象となる損失）も含まれるので，その文意を明確にするため，これを「特定の費用又は損失」に修正した。』とのべて，新らしい引当金の導入は文意の明確化であるとしている。しかし，会計学者の多くは企業会計原則の懸命な言い訳にかかわらず，企業会計原則の修正によって，会計上の引当金概念（評価性引当金を別として）は拡大したと説明している[25]。このように見ると，改正商法の引当金は，留保利益性のものが排除されてすっきりした文言になっているかに見えるけれども，当時の企業会計原則の負債性引当金よりも広いものが含まれていることになってしまう。とすると，この拡大したと言われる引当金は何という引当金なのであろうか。従来の会計上の引当金よりも広いのだとすると，この引当金はやはり『特定引当金』と言われるものなのであろうか。試案の標題が『特定引当金』となっていたのはそのことを意識してのことなのであろうか。いずれにしても，引当金概念を拡大させたならばその引当金は従来からの公正な慣行に従った引当金概念では説明のつけられないものであろう。このような公正なる会計慣行からはみ出した引当金については，田中誠二先生が「……会計学上多年にわたり研究され，その結果成立した概念が……負債性引当金として定められたのであるから，……これ以外に，あいまいな引当金を加え，引当金の概念を拡張すべきではない……[26]。」とのべられているように，つけ加えられるべきものではないであろう。公正なる会計慣行からはみ出した引当金を追加した引当金の概念は公正なる会計慣行に基

引当金とのづいた引当金概念になるははずないであろう。商法側の要求に合わせて『特定引当金』と会計上の調整をしたと言えば聞えはよいが，たして2で割ったものが会計慣行に基づくはずはないであろう。『会計よ自分が公正なる会計慣行の主役なのだ，しっかりしろ』と言いたい。

Ⅵ　商法上の引当金

昭和37年商法第287条ノ2の引当金規定の解釈に当って，いわゆる広義説が見られた。この広義説を受けて，多くの人々は『商法上の引当金』というものが『会計上の負債性引当金』とは別個に存在するかのように説明していた。昭和37年以後の会計学の文献の多くは『商法上の引当金』という標題なり項目なりを設けて『商法上の引当金』がどの点において『会計上の負債性引当金』と異なるかを説明していた。その説明によると，『商法上の引当金』と『会計上の負債性引当金』とは次の図のように相違するというのである。(27)

商法上の引当金		B	C
会計上の負債性引当金	A	B	

すなわち，Aの部分＝条件付債務になる引当金の部分において『会計上の負債性引当金』は『商法上の引当金』よりも広く，Cの部分＝利益留保性のものを含む点において『商法上の引当金』は『会計上の引当金』よりも広く，Bの部分＝債務性のない引当金のみが同じであると言われていた。

昭和56年に商法が改正され，『商法上の引当金』から利益留保性のものが排除された。これによって『商法上の引当金』と『会計上の引当金』とは一致して，『商法上の引当金』は『会計上の引当金』とは別個に取り扱う必要はなくなったかというと，どうもそうではないようである。昭和56年以後の会計学の文献もあいかわらず，『商法上の引当金』は『会計上の引当金』とは別個に存在するかのように両者のちがいを説明している。その説明によると，『商法上の引当金』は上記の図のAの部分＝条件付債務になる引当金を含まない点において『会計上の引当金』よりも狭いというのである。(28) しかし，『商法上の引当金』が『会計上の引当金』とは別個に存在するなどという議論には納得できない。昭和37年商法についての広義説が解釈論として正しいかどうかは別にして，『商法上の引当金』に利益留保性のものが含まれるのだとすれば，その引当金概念は『会計上の負債性引当金』の概念と異なることになり，公正なる会計慣行を逸脱したものとなるであろう。また，『商法上の引当金』が条件付債務を含まない分だけ『会計上の引当金』よりも狭いと見るばあいも，その引当金概念は『会計上の引当金』と異なり，公正なる会計慣行に違背したものとはなるであろう。『商法上の引当金』が『会計上の引当金』よりも広いものであっても狭いものであっても その引当金概念は公正なる会計慣行からは説明しえないものとなろう。

昭和37年商法においても昭和56年商法においても，『商法上の引当金』は条件付債務となる引当金を含めない点において『会計上の負債性引当金』ないし『会計上の引当金』よりも狭いと言われている。なぜ，『商法上の引当金』に条件付債務になる引当金が含まれないのかについては，条件付債務になる引当金は引当金としての性質を問う前に法律上の債務であるから，引当金であるかどうかを問うまでもなく，負債として取り扱うからであると説明されている[29]。しかし，こうした説明は公正は引当金の会計慣行を無視するものである。引当金は，すでにのべたように，発生主義会計の時代になってから生れた概念であり，債権債務確定主義会計（半発生主義会計）の時代に生れた債務よりも遅れて成立した概念である。このことから『会計上の引当金』のうち条件付債務になる引当金は先に成立している負債に該当するゆえに引当金であるか否かは問わないで，この部分を除いて引当金概念を規定すればよいなどと言えるのであろうか。しかし，そのような話に同意できない。『会計上の引当金』はそれが条件付債務になるものであってもなくても，まず『引当金』であるかどうかが問われるべきものである。また，商法が引当金規定を設けたのは期間損益計算の精緻化ということを目ざしてのことであったはずである。とすれば，『引当金』は期間損益計算との関係で取り扱ってほしいのである。すなわち，商法も条件付債務となる引当金について法的債務があるかどうかを問うのではなしに，会計で行なわれていると同じように，まず『引当金』としての資格があるかどうかを問うてほしいのである。商法が斟酌した公正なる引当金の会計慣行においては，『引当金』に法的債務性があるか否かは問わないのであるから。

商法計算書類規則は『引当金』の法的債務性の有無を意識した表示方法を指示している。条件付債務に該当する引当金については流動負債の部または固定負債の部に記載すべきことを規定しているが，商法第287条ノ2に規定する引当金（法的債務性のない引当金）は負債の部の中に引当金の部を設けてそこに記載するか，あるいは，流動負債または固定負債の部に記載するばあいには，法的債務のある引当金と区別して示すように規定している（第25条，第33条第1項および第3項）。このように商法が引当金を法的債務性の有無によって区別することは引当金に公正なる会計慣行にない無用の分類を生むことになってしまう。

『引当金』という概念は会計個有の概念であり，分配可能利益算定のための有効な概念である。この概念なくしては今日の発生主義会計は成り立たない。この概念を商法が会計から借用するばあい，条件付債務になる引当金は債務であるか否かを問うだけで『引当金』であるか否かを問わないでおいて，条件付債務にならないもののみに『引当金』としての性質を問うのだとすれば，それは会計において『引当金』がどのような意味をもつものかを理解できていないのではないだろうか。会計上，『引当金』が問題になるのは，それが発生主義会計における費用・損失の予見計上に係るものであるか否かなのであって，法的債務性があるかどうかなどということはまったく関係のないことである[30]。『引当金』という概念を商法が会計から借用するばあい，『引当金』の中から条件付債

務になるものは負債としてとりあげ，残りのものについては，『商法上の引当金』として採り入れるというように『会計上の引当金』のなかの一部だけを『商法上の引当金』として採用することによって両者をあえて相違させるべきではない。『引当金』というものが期間損益計算の精緻化のために意味がある概念であると理解して商法に採り入れたのであれば，『引当金』は一体のものとして取り扱うべきである。『引当金』は元来，会計個有の概念なのであって，商法がこの概念を会計から借りるばあい，そのままの形で借りるべきである。借りてきた『引当金』という概念を自分の都合だけで一方は債務として取り扱い，残りは『商法上の引当金』とするというように借りてきた技術を勝手に改変することは許されない行為である。

昭和37年商法の引当金規定は『……引当金ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルトキニハ，……』となっており，多くの人々がこの文言について『引当金』の計上は任意であるとしていたときには，[31] 商法は条件付債務になるものとならないものとに区別を強いられたかもしれない。しかし，昭和56年商法が『……貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルコトヲ得』と改められてからは，『商法上の引当金』の計上は強制されるものだと言われている。[32] このことからしても，もう商法は条件付債務となるものとならないものとの区別を強いられる必要はなくなったはずである。期間損益計算の精緻化という点から『引当金』を受け入れたのであれば商法は『商法上の引当金』は『会計上の引当金』とは同じものであると見るべきである。『引当金』という概念はもともと会計個有の概念であって，『商法上の引当金』などというものが『会計上の引当金』とは別個に存在するなどということはあってはならないことである。『引当金』に『商法上の』という語をつけることによって『会計上の』ものと区別しなければならない理由はない。『引当金』には『会計上の』ものしか存在しないのであって，あえて『商法上の』という語をつけることによって，公正なる会計慣行に従った『会計上の』もの以外の引当金を存在させてはならないであろう。

注 (1) Erust Warb, Zur Dogmengeshichte der Bilanz von 1861—1919, Festshrift für Eugen Schumalenbuch, SS. 6—7.

このシュマーレンバッハ生誕60年記念論文集に発表されたワルプの『貸借対照表学説史』については，黒沢清先生は「貸借対照表論の文献解説の意味に於ても相当参考に値するもの……」（『貸借対照表論』昭和22年）として紹介されている。

(2) Ebenda, S. 6.

(3) 田中耕太郎：貸借対照表の論理』昭和19年，pp. 16—17。

(4) 同　上，p. 331。

(5) 同　上，p. 331。

(6) 同　上，pp. 333—334。

(7) 同　上，p. 327。

(8) 同　上，p. 336。

(9) 木村重義「時価主義会計の趣旨と原理」『会計』第112巻3号，p. 62。

(10) 田中誠二・久保欣哉『新株式会社会計法』昭和39年，p. 13。

(11) 上田明信氏は「特定の支出または損失に備えて，という場合の『特定』の意味は，支出または損失の生ずる原因及び損失を蒙むる資産等の対象物がある程度特定していることにより，その支出または損失がある程度特定していればよい……」(『改正商法と計算規則』昭和39年，p. 100) とされ，創立何周年記念事業引当金，風水害引当金，価格変動準備金なども含まれているとされている。

末村治氏も価格変動準備金，特別償却引当金，創立四十周年記念事業引当金のようなものは引当金に属するとされている (「株式会社の貸借対照表及び損益計算書に関する規則の解説」『企業会計』第15巻6号，p. 100)。

(12) この点について並木俊守教授は「法律学者以外の論説を見ると，この『引当金』について，あたかも学説上大きな争があって，未だ定説がないように論じる者が少なくない。しかも，商法上の引当金は，極めて広い概念と解されてい（る。しかし，）商法学者の引当金の解釈はほとんど一致していて，……一般にいわれている引当金の法的解釈とは，全く逆である……。」(「商法と法務省令における引当金の概念」『企業会計』第16巻6号，p. 82) とされ，商法学者の見解は狭義説でほぼ統一されているとのべられている。

(13) 田中誠二先生は引当金の計上が任意であるとの理由として「現在の会計慣行上行われている引当金の概念には不明確な点が少なくないので，その計上を強制的とし，これを計上しないで配当すると違法配当としての種々の効果を発生させることは，会社の業務執行者にとり酷であり，また法の運営に当たる裁判官や検察官に困難を強いることになると考えられたためである。」(『全訂会社法詳論下巻』昭和42年，p. 608) とのべられている。

(14) 田中誠二「計算・公開試案についての問題点」『商事法務』第867，p. 3。

(15) 並木俊守　前掲稿 p. 81.

(16) 久保欣哉「法的概念としての引当金」『青山法学論集』第4巻2号，p. 27。

(17) 居林次雄「10月決算を顧みて」『企業会計』第16巻4号，p. 51。

(18) 稲葉威雄「計算書類作成の基準」『商事法務』第861，p. 13.

(19) 同　上，p. 13。

(20) 同　上，p. 13。

(21) 同　上，p. 13。

(22) 同　上，pp. 13—14。

(23) 新井清光「引当金規制について」『企業会計』第33巻5号，p. 92。

(24) 同　上，p. 92。

(25) 中村　忠『財務会計論』昭和59年，p. 164。
若杉　明『現代制度会計論』昭和59年，p. 143。

(26) 田中誠二　前掲稿，p. 7。

(27) 中村　忠『現代会計学（全訂版）』昭和52年，p. 122。

(28) 若杉　明　前掲書，p. 125。

(29) 同　上，p. 124。

(30) この点について法律学者である田中誠二先生が「第287条ノ2の解釈論としては，同条の引当金は，債務でないことを要すると解せざるを得ないが，期間損益計算における期間費用の見越計上という観点から引当金の概念を決定すべきものとすれば，当該項目が債務たる性質を有するか否かにとらわれて，区別することは無用であって，立法論としては再考の余地がある。」(『会社法詳論（下巻）』昭和42年，p. 709) とのべられていて，会計学者よりも自由な発想をされている。

(31) 田中誠二　前掲稿，p. 6.

(32) 稲葉威雄　前掲稿，p. 14.